

減価償却における費用配分思考の再吟味

加 古 宜 士

I ま え が き

企業が取得した有形固定資産¹⁾（以下固定資産という）は、当該資産の耐用年数にわたって、企業の製造活動、販売活動または一般管理活動のために使用され、これに即応して当該資産は漸次費消され、最終的には除却または廃棄される。この間、当該資産の費消分を当該資産の使用によって生み出される収益との対応関係を考慮しながら、各期間の費用として配分していく過程が減価償却であると一般に理解されている。

これは、いわゆる費用配分思考として、1930年代から今日にいたるまで、会計界に定着してきている思考を背景にして構成された減価償却概念にほかならない。しかしながら、この費用配分思考は、収支計算を基礎とする期間損益計算理論から資本価値計算を基礎とする期間損益計算理論へと、その理論的基礎が推移するにつれて²⁾、いわば原価主義的費用配分思考から時価主義的費用配分思考³⁾へと変化してきているように思われる。

すなわち、この変化は(a)資産の本質を未費消原価と考え、したがって、固定資産の減価償却は当該資産の歴史的原価——つまり実際の支出

額——の単なる配分過程であるとみる思考から、(b)資産の本質を用役潜在力と考え、固定資産の減価償却は当該資産の用役潜在力——つまり資産（資本）の価値——の費消分を測定し、これを各期間の費用として計上していく過程であるとみる思考への変化として現われている。このように資産の本質を未費消原価と規定せず用役潜在力と規定することは、減価償却費の測定基礎を必ずしも実際の支出額たる歴史的原価に限定する必要のないことを示唆するものである。そこで資産の本質を用役潜在力と規定する思考をふまえて、減価償却費を固定資産用役の費消が生じた時点の現在原価で測定すべきであるとの主張が、近年、会計界における論争点として注目されてきている。

このように、費用配分思考の実質的内容が次第に変化していく過程を跡づけることは、費用配分をその本質とする減価償却論についてもっとも基礎的な理解を得るうえでの、きわめて興味深い検討事項であるように思う。そこで以下、減価償却費の測定基礎に関する検討を中心にして、減価償却における費用配分思考の今日的な意義をたずねることにしよう。

II 歴史的原価の配分過程としての減価償却

減価償却における原価主義的費用配分思考を代表するものに、AICPAの用語委員会が1953年に採択した次のような定義がある。すなわち「減価償却会計 (depreciation accounting) とは、有形固定資産の原価またはその他の基礎価額から（もしあれば）残存価額を差し引いた額を、当該単位（資産グループの場合もある）の見積耐用期間にわたって、組織的かつ合理的な方法で、配分することを目的とする会計方式で

1) ここに有形固定資産とは、企業の営業活動を遂行するための手段として、長期的に使用することを目的として保有される具体的な存在形態を有する経済財をいう。(Cf. W. E. Karrenbrock and H. Simons, *Intermediate Accounting*, Comprehensive Volume, Third Edition, Ohio, 1958, p. 439, 新井清光訳『会計学詳論』, ダイヤモンド社, 昭和36年, 201頁参照。

2) 嵐村剛雄「『対応概念』について」『実務会計』, Vol.1, No. 9, 1965, 89頁参照。

3) 小野重雄「資産評価」(田島四郎責任編集・横浜市立大学会計学研究室編『現代会計学体系・II』, 同文館, 昭和43年, 325頁) 参照。

ある。これは配分の過程であって、評価の過程ではない。……ある年度の減価償却費 (depreciation for the year) とは、償却されるべき総額のうち、このような方式のもとで当該年度に配分された部分である⁴⁾」。

これは、AAAの1936年原則における「会計活動は、本質的に評価の過程ではなく、歴史的・原価および収益の当期および次期以降の諸会計期間への配分の過程である⁵⁾。」という思想、および1941年改訂版における「減価償却あるいはその他の消却を行なう財は、それぞれの資産の原価をその資産が生産に寄与しうる期間全体にわたって、できるだけ統一的に配分することを最低の要件とする⁶⁾。」という思想、さらには1948年改訂版における「資産の…原価は合理的かつ組織的に費用に配分されるべきである⁷⁾。」という思想と軌を一にするものである。

ここでは、資産は本質的に「価値ではなくして、いわばその運命を待っている未決状態下の原価蓄積分⁸⁾」であると考えられているのであり、減価償却における主要な課題は、そのような原価蓄積分を「組織的かつ合理的な方法」で配分することのみに置かれている⁹⁾。つまり、資

産は当該資産の取得日において支払われた対価を基礎として、いったん、その評価額が確定すると、取得日以降において資産の「価値」を再評価するということは会計上の問題からは除外されるのである。仮に評価という言葉を用いるとしても、それは「取得原価のうちどの部分が費消された、消滅した、あるいは失われた効用を反映するものとして除去されるべきか、またどの部分が次期以降の営業活動に正当に見合う分として繰延べられるべきかを決定すること¹⁰⁾」以外の何ももの意味しないとされるのである。

このことは、ここでの会計機構が、原理的には収支計算を基礎とする期間損益計算機構として理解されていることを意味する。すなわち、企業の生産物が企業外部に流出するときの交換価格を基礎として測定される「処分価格総計」(disposition price-aggregates) たる収益と、生産要素としての資産 (その他原材料、労働を含む) が企業内部に流入するときの交換価格を基礎として測定される「取得価格総計」(acquisition price-aggregates) たる費用とを対応させることによって損益計算を遂行しようとする機構として理解されているのである¹¹⁾。換言すれば、収益は、現金または現金等価物の収入がなければ収益として認められず¹²⁾、費用も「実際の支出またはそれに相当するものにもとづいて」いなければ、費用として認められない¹³⁾。

このような会計機構のもとでは、資産は本質的に費用測定の前段階として、取得価格総計を収集するための第1次データとして把握されるのである。したがって、資産はもっぱら将来の費用となるべき「原価のプール」という観点から把握されることになる。

もとより、取得価格総計として測定された資産原価を、損益計算上、費用として計上するた

4) AICPA, *Accounting Terminology Bulletin*, No. 1, "Review and Résumé," New York, 1953, p. 25(佐藤孝一・新井清光共訳『会計公準と会計原則』, 中央経済社, 昭和37年, 153頁参照)。なお, P. Grady, *Inventory of Generally Accepted Accounting Principles for Business Enterprises* (AICPA, Accounting Research Study, No. 7), New York, 1965, pp. 415-421 をも参照されたい。

5) AAA, "A Tentative Statement of Accounting Principles Affecting Corporate Reports," *The Accounting Review*, June 1936 (中島省吾訳編『増訂 A. A. A. 会計原則』, 中央経済社, 昭和39年, 27頁)。

6) AAA, "Accounting Principles Underlying Corporate Financial Statements," *The Accounting Review*, June 1941 (中島省吾, 上掲訳編書, 45頁)。

7) AAA, "Accounting Concepts and Standards Underlying Corporate Financial Statements—1948 Revision," *The Accounting Review*, Oct. 1948 (中島省吾, 上掲訳編書, 61頁)。

8) W.A. Paton and A.C. Littleton, *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, Michigan, 1940 (Tenth Printing, 1962), p. 14 and p. 25 (中島省吾訳『会社会計基準序説・改訂版』, 森山書店, 昭和37年, 23および43頁)。

9) Cf. E.S. Hendriksen, *Accounting Theory*, Illinois, 1965, p. 307.

10) AAA, "A Tentative Statement of Accounting Principles Affecting Corporate Reports," 1936 (中島省吾, 前掲訳編書, 27-28頁)。

11) W.A. Paton and A.C. Littleton, *op cit.*, p. 16. (中島省吾, 前掲訳書, 26頁)。

12) *Ibid.*, p. 49 (同訳書, 84頁)。

13) *Ibid.*, p. 88 (同訳書, 147頁)。

めには、各期間の収益との対応関係が合理的に認識されなければならない。その場合の判断のよりどころとして「費用収益対応の原則」が用意されている。ペイトン・リトルトンによれば、この対応原則は「努力と成果」という抽象的な表現をもって次のように規定される。すなわち「会計は、基本的には、個々の企業にとって（努力としての）費用と（成果としての）収益との差額を計算する手段として存在する。¹⁴⁾」とされ、この対応原則の視点から固定資産を観察するならば、「所有され、使用されている工場設備は費やされつつある努力を示し、廃棄される設備は努力の終りを示す」ものであり、この「努力（設備の所有と使用）と成果（製品）とを適切に対応せしめること¹⁵⁾」こそが減価償却における主要な課題であるとされる。

しかしながら、この場合にも資産の測定は取得価格総計としての、当該資産の取得に要した実際の支出額を基礎として測定されるのであるから、減価償却会計も、具体的にはそのようにして測定された取得原価のうち、どの部分が当期の収益に対応するものであるか、そしてまたどの部分が次期以降の収益に見合う部分として繰延べられるかを決定する過程として理解されることになる。

そこでペイトン・リトルトンによれば、「会計上の原価の処理には三つの段階が存する。すなわち(1)原価を発生したとおりに確め、測定し、分類する段階、(2)その後における原価の内部的な移動および再結合を跡づける段階、および(3)原価を当期または次期以降のいずれかの会計期間における収益に割り当てる段階、の三つである。¹⁶⁾」とされているのであるが、これを製造活動に使用される固定資産原価の処理に援用するならば、まず第1段階として設備資産の取得

原価が当該資産の取得時の交換価格にもとづく支出額によって決定される。ついで第2段階において当該資産原価の一部は生産物の原価を形成するものとして製品または仕掛品原価に移転せしめられる。そして第3段階において当該製品が売却されるに伴い固定資産原価は究極的に費用として収益に対応せしめられるのである¹⁷⁾。

このように固定資産の取得原価は、取得時の交換価格にもとづく支出額によって決定されると、その後、当該資産の耐用年数が終了するまで再評価によって修正されることなしに配分されていくわけである。ただし、この場合に生ずる困難な問題として、収益に対応する原価費消分を、たとえば棚卸資産原価の配分におけるように、物量的に測定できないという点が指摘される。すなわち「固定資産の場合には（棚卸資産の原価費消分の測定におけるように——引用者注）、当期の費消数量に基づいて（継続記録法）、または当期の末費消数量から逆算して（棚卸計算法）、費消原価部分を測定できない¹⁸⁾」のである。固定資産の原価費消分を測定する手がかりとなりうるものは、取得原価のほかには、耐用年数と、廃棄価格と、除却費用に関する推定値でしかない。そこで結局あらかじめ決定されている取得原価を償却すべき確かな額と考え、これを耐用年数その他の推定値を基準として収益との対応関係を推測し配分する方法がとられているのである。その場合、主観的判断にもとづく恣意的な会計処理がなされないよう、費用配分の検証可能性が保持されるような一定のルール（たとえば、定額法、定率法、生産高比例法など）を適用しなければならないが、いずれのルールを適用するとしても固定資産原価の費消分の測定基礎を、当該資産の取得原価に求めるかぎり、それは合理的な費用配分として減価償却会計の課題は果

14) *Ibid.*, p. 16 (同訳書, 25頁)。

A. C. Littleton, *Structure of Accounting Theory*, Wisconsin, 1953, p. 30 (大塚俊郎訳『会計理論の構造』, 東洋経済新報社, 昭和30年, 45頁)。

15) W. A. Paton and A. C. Littleton, *op. cit.*, p. 82 (中島省吾, 前掲訳書, 131頁)。

16) *Ibid.*, p. 69 (中島省吾, 同訳書, 123頁)。

17) 販売活動および一般管理活動に使用される固定資産の原価については、上記の第2段階を経ないで会計期間を媒介項とする収益との対応が考えられている。

18) 谷端長「固定資産原価配分」(黒沢清主編『近代会計学大系・II・損益計算論』, 中央経済社, 昭和43年, 189頁)。

されるものとされるのである。

Ⅲ 用役潜在力の費消を基礎とする減価償却

前項で明らかにしたように、資産の本質を未費消原価として規定し、それにもとづいて減価償却を、一定期間の収益と対応する固定資産原価の費消分を当該期間に配分する過程であると規定する場合には、資産は、資産それ自体として認識されるまえに、第1義的には費用測定の準備段階として、取得価格総計を収集するプールとして把握されるのである。そして、その価格総計は当該資産が最終的に廃棄されるまで減価償却の測定基礎として固執される。

これに対して、AAAの1957年改訂版においては、資産の本質を用役潜在力と規定し、減価償却費の測定基礎をそのような用役潜在力の費消分の評価額に求めようとする。すなわち、1957年改訂版においては、資産は「特定の会計実体内において企業目的に奉仕させられる経済資源であり、所期の経営活動に役立つ、あるいは、効益をもたらす用役潜在力の総計である。¹⁹⁾」と定義されている。これはバッターの「資産はその性格において経済的であり、将来、転形または交換され、もしくは将来の事態に備えて貯えることの可能な用役潜在力の形をとっている将来の欲求充足物である」とする思想を踏襲したものである²⁰⁾。

ただし、資産の本質をこのように抽象的に規定するだけでは会計実践において欠くことのできない計数的把握の問題を解決することができない。すなわち計数的に表現されない用役潜在

力は、単に「経済学の対象となる給付²¹⁾」にすぎないというべきであり、したがって資産の本質を用役潜在力とみる立場をとり、しかもこれを「会計学の対象となる資産」として認識するためには、具体的な計数的把握の方法を見出すことが不可欠の要件となるであろう。

この計数的把握の方法について1957年改訂版は「資産の価値は、その用役潜在力の貨幣等価額である。概念的には、このような貨幣等価額は、その資産が生み出すすべての用役の流れの将来の市場価格を確率と利子率とによって現在価値に割り引いたものの合計額である。²²⁾」としており、「潜在用役を会計的測定の問題へ結びつけることによって、真に会計的概念として存在し得るための素地²³⁾」を提供している。

1957年改訂版は、資産の本質および資産価値の測定方法を以上のように規定したうえで、固定資産の減価償却について次のように述べている。すなわち「工場設備資産その他の固定資産の用役潜在力の減少は、そのような減少が発生した期間に会計記録中に認識されるべきである。²⁴⁾」そして、そのような「資産の用役潜在力の減少は、……漸進的あるいは急激な物的品質低下が生じたり、たとえ物的変化は生じないにせよ、使用による用役潜在力の消耗、あるいは旧式化もしくは消費者需要の変化による、経済的品質低下によって生ずる。²⁵⁾」としている。ここでは、固定資産はその耐用年数にわたって放出される、いわば「用役のプール」であると考えられており、この用役の一部が使用その他の原因によって費消されるときにはいつでも、用役潜在力の量は減少し、したがって資産用役の一部は費用またはその他の資産あるいは損失に転化せしめるべきであると考えられている²⁶⁾。

19) AAA, Committee on Accounting Concepts and Standards, "Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statement—1957 Revision," *The Accounting Review*, Vol. XXXII, No. 4, 1957, p. 538 (丹波康太郎・染谷恭次郎訳「会社財務諸表に関する会計および報告基準——1957年改訂版——」『産業経理』, Vol. 17, No. 11, 1957, 33頁)。

20) W.J. Vatter, *The Fund Theory of Accounting and Its Implications for Financial Reports*, Chicago, 1947, p. 17.

佐藤孝一「潜在用役概念の再吟味」『会計』, Vol. 86, No. 6, 9頁参照。

21) 青柳文司「バッター『資金理論』の吟味」『会計』, Vol. 76, No. 5, 69頁参照。

22) AAA, Committee on Accounting Concepts and Standards, *op. cit.* (丹波康太郎・染谷恭次郎, 前掲訳, 35頁)。

23) 佐藤孝一, 前掲稿, 9-10頁。

24) AAA, Committee on Accounting Concepts and Standards, *op. cit.* (丹波康太郎・染谷恭次郎, 前掲訳, 35頁)。

25) *Ibid.* (同訳, 36頁)。

26) E. S. Hendriksen, *op. cit.*, p. 308.

このことは減価償却の測定理論が、前述の「未費消原価の配分の過程」とみる減価償却論における、きわめて固定的 (static) な測定理論にくらべてはるかに弾力的 (dynamic) となりうる可能性を含んでいる²⁷⁾。前述の「未費消原価の配分」とみる減価償却論では、資産の取得時点において予測された諸条件は、当該資産の見積耐用年数を通じて重大な変化なしに継続するものと仮定されているのに対して、この用役潜在力を基礎とする減価償却論では、資産の用役潜在力について生ずる減少が不規則 (irregular) であり、資産の取得時点においては予測することのできない多くの要因によって生ずるものであることを認識しているからである²⁸⁾。

つまり、用役潜在力の費消にもとづく減価償却論では、減価償却費の測定基礎を、取得時における取得原価にもとづいて決定したのちには、その後の再検討を放棄してしまう方法から脱却し、減価償却費の計上時点において、その時点のレベルで資産の価値を（したがってその費消分の価値を）再検討する余地を残したことを意味する²⁹⁾。

そこで、この1957年改訂版における思想を肯定し、これを補強充実させたAAAの1963年度

なおスプラウス・ムーニッツも、減価償却は固定資産のもつ用役潜在力の減少分を基礎とすべきであるとして次のように述べている。すなわち「使用や時の経過とともに、有形償却資産項目が提供し得る有益な用役力は減少していく。この減少を財務的に表現した場合に、これが減価償却といわれる。」R. T. Sprouse and M. Moonitz, A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises, AICPA, Accounting Research Study No. 3, New York, 1962, p. 32 (佐藤孝一・新井清光, 前掲訳書, 150頁)。なお, *ibid.*, p. 34 (同訳書, 153頁)をも参照されたい。

27) E. S. Hendriksen, *op. cit.*, pp. 306-307.

28) *Ibid.*, p. 308.

29) ただし, AAA 1957 年改訂版では, 会計実践の段階においては固定資産の用役潜在力は次のように評価すべきものとされている。「……設備資産は, ……通常は取得原価あるいはそれから派生するなんらかの額で表示される (AAA, *op. cit.*, p. 539. 丹波・染谷訳, 34頁)。」このことは, 1957 年改訂版においても, 会計実践の段階では, 用役潜在力の評価をいざんとして固定的に考えていることを意味し, その結果, 1957年改訂版における固定資産の減価償却は, 未費消原価の配分過程とみる従来の見解と同一のものとなる (E. S. Hendriksen, *op. cit.*, p. 308)。

概念および基準委員会・長期使用資産部会の所説をたずねて、用役潜在力の費消を基礎とする減価償却についての実践への具体的な指針を求めることにしよう。

同部会は、上記の1957年原則におけるように資産の本質を用役潜在力と規定することによって「資産評価に対して健全な概念上の基礎が与えられる³⁰⁾」としたあとで、この用役潜在力の測定方法について次のように述べている。すなわち「潜在用役の経済価値（将来の現金の流れの割引価値）を検証可能な証拠というテストを満たすような方法で測定し得る場合は稀である。現金の流れを予測し、現金の流れが多くの資産の結合的使用の結果であるような状況下において、それを個々の資産へ配分することは、どうにもならない困難を伴う。それにもかかわらず、潜在用役は、資産評価における必須的要素である。長期の受取勘定や支払勘定の場合のように、現金の流れの割引による現在の潜在用役の測定を、十分に客観的な証拠によって支持し得るような場合には、一般にそれが用いられる。十分に客観的な証拠を用いることができないか、あるいは現金の流れの見積りを特定の資産について行ない得ない場合には、潜在用役の実践的な近似値的測定は、同一のあるいは同等の用役を保証するための現在の原価を参照することによって達成することができる。³¹⁾」としている。

このようにして、AAA1963年長期使用資産部会においては、資産の用役潜在力の測定に関する実践上の指針として、測定時点の現在原価の採用を示唆したのであるが、さらに同部会の所説において注目すべきことは、資産の用役潜在力の測定を(1)取得日における測定(評価)と(2)取得日以降における測定(評価)とに分け、それぞれの時点に即した測定(評価)の必要性を強調している点である。

30) AAA, Committee on Concepts and Standards —Long-Lived Assets, “Accounting for Land, Buildings, and Equipment,” Supplementary Statement No. 1, *The Accounting Review*, Vol. XXX, No. 3, July 1964, p. 694.

31) *Ibid.* (佐藤孝一, 前掲稿, 11-12頁)。

すなわち、同部会はまず取得日の測定について、「取得日においては、資産のもつ用役潜在力の価値は、少なくとも、その購入価格の近似値である (as great as) と考えられる。そうでなければ、当該資産は、おそらく購入されないであろうからである。³²⁾」としている。これは、企業が合理的に行動するかぎり、購入価格が取得資産の用役潜在力を上回ることはいはずであるから、購入価格をもって用役潜在力の測定額とみてさしつかえないとの考え方にもとづいている。たしかに、この購入価格を自由な商議にもとづいた「取引価格」であるとみるならば、それがたとえ将来の用役に関する数理計算的な数値と完全に一致したものではないにしても、会計実践における一つの有力な指針を提供するものであると考えられる。なぜなら、固定資産の買手たる企業が設備投資を行なう場合には、当該企業は、設備投資または購入計画案に掲げられている固定資産の用役潜在力——いいかえれば、当該資産を使用することによって当該企業の営業活動から、いかにどの収益が見込まれるかという点に関する収益稼得能力——の程度と、当該固定資産の価格とを比較検討して、当該資産を当該価格で購入しても採算がとれるものと判断した場合に、初めて当該資産の取得と対価の支払をなすはずであり、他方、売手側も、当該資産の製造原価および適正利潤を考慮して、当該価格で販売しても採算がとれるものと、判断した場合に、初めて当該資産の引渡しをなすはずだからである。すなわち、資産の売買における取引価格は、売買当事者双方の採算ベースを基礎として決定されるはずであり、その場合、取得資産の用役潜在力に関する検討が前提となっているものと考えられるからである。

A A A 1963年長期使用資産部会は、以上の考え方を固定資産の取得日における測定にのみ限定しないで、取得日以降における測定にも援用しようとする。これにより用役潜在力の費消分を費用計上することをもって減価償却の本質とみる思考が、いっそう徹底したものになる。す

32) *Ibid.*

なわち同部会は取得日以降における用役潜在力の現在原価は次のように測定されるとしている³³⁾。

(1)「同一種類に属しかつ同一条件下にある資産について確立された市場が存在する場合には市場価格 (quoted price) が現在原価についての最も客観的な証拠となる。この価格は土地、建物その他の標準的な設備に対して容易に適用することができる。」

(2)「同一種類に属しかつ同一条件下にある資産について確立された市場が存在しない場合には、現在原価は同等の用役潜在力をもつ資産の購入価格を参考にして見積られる。このような代替資産の購入価格は、当該資産の原価、能力および品質のような営業上の性格の相違を勘案して修正を加えなければならない。」

(3)「上記以外の場合には、歴史的な原価を個別価格指数を用いて修正した額が現在原価の近似値として適当であろう。鑑定評価額は、上記のような現在原価の見積方法に依拠する場合にかぎり、これを認めることができる。」

(4)「同一または同等の用役を得るのに要する現在原価を客観的に決定する方法がない場合には、取得原価から減価分を差し引いた額 (depreciated acquisition cost) が、ひきつづき評価の基礎として用いられなければならない。」

A A A 1963年長期使用資産部会は、用役潜在力の取得日以降における評価額の測定方法を以上のように示唆したあとで、減価償却費は「資産のもつ用役潜在力の見積費消分³⁴⁾」であり「減価償却は、当該期間に費消された用役潜在力の回復に要する現在原価に基礎を置かなければならない。³⁵⁾」と規定している。これによって、資産概念としての用役潜在力とその測定理論とが論理的に首尾一貫する。なぜなら、固定資産のもつ用役潜在力の費消分を費用計上することをもって減価償却の本質とみるのであれば、その費消分の測定は、なによりもまず測定時点における当該資産の用役潜在力の評価を前提とし

33) *Ibid.*, p. 695.

34) *Ibid.*

35) *Ibid.*, p. 696.

なければならないはずだからである。

さて、ここで注目すべきことは長期使用資産部会が、期間損益計算において、通常の営業活動の成果は「営業能力水準を縮小することなく企業外部に分配しうる額、換言すれば、これを保留することによって営業能力の拡張に利用しうる額を現在の貨幣価値で表わしたもの」であり「この通常の営業利益の測定は、用役潜在力の費消が現在原価で測定される場合にのみ、実施が可能となる。すなわち、営業能力水準を縮小することなく営業を継続するためには、費消した用役は回復されなければならない。費消した用役と関連をもつ原価は、回復に要する現在原価である」としている点³⁶⁾である。

この点に対する一つの解釈として、ここでの損益計算思考が、収支計算にもとづく期間損益計算思考から資本価値計算にもとづく期間損益計算思考へと、その重点を移行させてきているものと考えられるように思う³⁷⁾。すなわち、ここでの損益計算は、基本的には、企業利益を経済学的な利益と合致するように、または少なくともその近似値として、測定することを目指しているものと考えられる。たとえば、上述したように、長期使用資産部会は「営業利益は、営業能力水準を縮小することなく企業外部に分配しうる額、換言すれば、これを留保することによって営業能力の拡張に利用しうる額」であると規定しているが、これは「企業が一定期間中に配当金として処分しても、期末における企業の経済状態が期首におけると同一である場合、その処分可能な最大額」をもって企業利益とみる経済学的な利益概念³⁸⁾と軌を一にするものである。

36) *Ibid.*, pp. 695-696.

37) Cf. E. S. Hendriksen, *op. cit.*, p. 309.

38) Cf. J. R. Hicks, *Value and Capital*, London, 1939, p. 172 (安井琢磨・熊谷尚夫共訳『価値と資本I』, 岩波書店, 昭和26年, 249頁参照)。

Cf. R. K. Jaedicke and R. T. Sprouse, *Accounting Flows: Income, Funds, and Cash*, New Jersey, 1965, p. 19 (古川栄一監訳, 加古宜士・矢沢秀雄訳『利益と資金の会計——アカウンティング・フロー——』, 東洋経済新報社, 昭和43年, 27頁参照)。

ところで、この経済学的な利益概念の追求が要請される理由は主として次のような点にあると考えられる。すなわち、今日の企業はその本質として継続企業 (going concern) であると考えられており、企業はその経済活動を永続的にいとなむものと一般にみなされている。そして会計学上も、これを理論的および実践的な前提として承認しているのであるが、現実企業に継続企業として存続するためには企業活動に必要な各種の経済的資源の継続的な流れがなければならない。しかもこの場合、流出する資源を流入する資源によって回復することによって、はじめて企業の存続が可能となるのである (逆に、流出する資源と同額かまたはそれ以上の資源の流入がなければ、企業は必然的に清算の過程をたどらざるをえない)。したがって、この際、一定期間における期首と期末の純資産のストックを比較して、その差額 (純資産増加額) をもって企業利益とみる思考に立脚して会計計算を行なうならば、この継続企業の前提を実質的に満足せしめることが可能となる。経済学的利益概念の追求が要請される基本的な論拠はここにあると考えられる³⁹⁾。

しかしながら企業会計は、経営者が企業に委託された経済的資源を管理し運用するために必要な計数的資料、および企業をとりまく各種利害関係者が経営者の業績を評価し、企業活動の状況に関する判断を下すために必要な適切な資料を提供するものでなければならない⁴⁰⁾。このため、会計学上の利益測定は、絶対額としての純利益を明示するだけでは不十分であり、その導出過程 (企業利益が創造されるプロセス) を明らかにする必要がある。会計学上の利益測定が、期首および期末の両時点におけるストックとしての純資産評価額を確定し、その差額として利益を求めようとする方法に立脚しないで、むしろフローとしての収益と費用との対応計算によ

39) 木内佳市『減価償却論』, 同文館, 昭和32年, 339頁参照。

40) Cf. R. T. Sprouse and M. Moonitz, *op. cit.*, p. 1 (佐藤孝一・新井清光, 前掲訳書, 112頁参照)。

る差額として利益を求めようという方法を採用しているのは、後者による測定方法が企業の経営者および外部の利害関係の意思決定にとって、いっそう有用な結果をもたらすものと考えられているからにほかならない。

それにもかかわらず継続企業を前提として利益測定を行なおうとするならば、期末における純資産額が期首における純資産額を超える部分をもって利益と考えることが正当である。したがって収益および費用の測定は、つねに資産および負債の側における測定を基礎とすることを建て前として遂行し、そのようにして測定された収益および費用の差額たる純利益が、つねに資産および負債の変動額たる純資産増加額と一致するように留意されなければならないであろう。しかも、このような資産および負債の測定を前提として測定される費用および収益の差額として純利益を求める方法を採用するならば、経済学的な利益概念を満足せしめうる利益測定を、会計におけるフロー計算の機構の中で展開することが可能となるはずである。

以上のように、継続企業を前提として、つねに資産（および負債）の側における測定に依拠することを建て前とする損益計算の機構を「資本価値計算にもとづく期間損益計算機構」として規定することが許されるならば、減価償却費の測定を、固定資産のもつ用役潜在力の測定を前提として遂行しようとする減価償却論は、原理的には、企業に投下された資本（資産）の価値（用役潜在力）の測定を前提とするものであることから、資本価値計算にもとづく損益計算機構の範疇に属するものと考えることが許されるであろう⁴¹⁾。

このようにして、損益計算を、資本価値計算を前提として遂行するならば、収支計算を基礎とする損益計算機構における次のような欠陥を克服することができる。すなわち、(1)すでに述べたように、収支計算を基礎とする損益計算機

構のもとでは、実際の処分価格で測定される収益に対して、これに対応すべき費用（減価償却費を含む）は、すべて実際の原初支出額を基礎として測定される。この場合、減価償却費を含むすべての費用の測定基礎が実際の原初支出額に求められる有力な論拠は、実際の支出額が、測定の客観性という要請を最もよく満足せしめるという点にある。しかしながら、原初支出額は、その支出時点においてのみ資産価値の客観的な測定基礎であるにすぎないのであって、資産が収益との対応関係において費消される時点⁴²⁾においては「その時々売手と買手との商議の結果として確定される市場価格⁴³⁾」その他の現在原価の方が原初支出額よりも、いっそう客観的な資産価値の測定基礎となるはずである。

また(2)原初支出額が望ましい測定基礎とはならないもう1つの要因として、企業は、物価水準（一般物価水準および個別価格水準の両者を含む）が絶えず変動し、したがって貨幣価値も、保有資産の個別の経済価値も、絶えず変動する極めて不安定な環境のもとで活動しているという事実を指摘することができる⁴⁴⁾。一般的にいて異なる価値基準によって測定されたものは、厳密に言えば比較不能というべきであり、したがって過去の価値基準で表わされた原初支出額を基礎とする費用（減価償却費を含む）と現在の価値基準で表わされた収益とを対応せしめることから適切な損益計算を期待することはできない。

42) 資産は収益を生み出すために利用されるときに費消する。したがって「あるグループの資産からもたらされる経済的用役が他のグループの資産に投下される場合には、なんら費消は生じない。それは資源を将来の効益を目的として貯蔵するための形態に転じたにすぎない。したがって、原材料、労働力および設備を利用して製品を製造することは資源の費消ではない。それは当該製品によって代表される新たな形態への転化にすぎない。製品が販売されるときに、企業にとっての当該製品の有用性は実際に失われることになる。その時点で、はじめて費用が発生するのである。」R. K. Jaedicke and R. T. Sprouse, *op. cit.*, p. 40 (加古宜士・矢沢秀雄, 前掲訳書, 54頁)。

43) AAA. 1964 Concepts and Standards Research Study Committee — The Matching Concept, “The Matching Concept,” *The Accounting Review*, Vol. XL, No. 2, 1965, p. 370.

44) *Ibid.*

41) 飯野利夫「長期使用資産の会計——AAA サプリメンタリー・ステイトメント第一号を中心として——」『実務会計』, Vol. 1, No. 3, 1965, 37-38頁参照。

現在の価値基準によって測定される収益に対しては現在の価値基準によって測定された費用（減価償却費を含む）を対応せしめるべきであろう。

さらに(3)原初支出額を基礎とする損益計算機構のもとでは、上記(2)の一般物価水準および個別価格水準の変動分を価値的に表現することはまったく不可能であり、そのような変動分は現在レベルで測定される収益と過去レベルで測定される費用（減価償却費を含む）との差額として決定される単一の利益の中に無差別に埋没されることになる。これに対して資本価値計算を前提とする期間損益計算機構のもとでは、上記のような物価水準の変動分を価値的に表示することが可能となるから、損益計算上、それらを通常の営業活動に直接起因する成果と区別して示すことができる。このようにして、個々の企業にとって比較的統制可能な通常の経営成果と一般に統制不能な物価水準の変動に起因する利得（または損失）を分別表示することは、企業の利潤獲得努力における過去の業績と将来の動向を見きわめるうえに有効な手段を提供するはずである⁴⁵⁾。

IV あとがき

以上、減価償却における費用配分思考につい

て、それが(a)固定資産原価（原初支出額）の単なる配分過程とみる思考から、(b)固定資産用役の費消を現在原価で測定し、これを費用として計上していく過程であるとみる思考へと理論的に推移してきたものとして、この推移を収支計算を基礎とする期間損益計算機構から資本価値計算を基礎とする損間損益計算機構への推移として特徴づけながら跡づけてきた。そして、ここで検討した限りにおいては後者の優位性を指摘せざるをえないが、資本価値計算を基礎とする損益計算機構については、さらに多くの文献的研究が必要であるし、とくに保有利得および損失概念をはじめて会計機構にとり入れたエドワーズ・ベルの所論⁴⁶⁾の吟味は欠くことができないであろう。

また、本稿の主題からすれば、減価償却における費用配分理論の展開において最も重要な検討事項となる(a)耐用年数の決定問題、(b)減価原因の究明、さらには(c)各種の費用配分手続（定率法、定額法、生産高比例法その他の減価償却方法）についても十分な吟味がなされてしかるべきであった。

本稿では、これらの重要な検討事項をすべて将来の課題として残さざるを得なかったことを付言しておきたい。

45) AAA 1964年度対応概念委員会は、費用を「期間収益と積極的な関係をもつ時点の取替時価で測定されるべきである」とし、そのメリットとして(1)製造活動や用役提供活動を効果的に遂行するための企業努力および(2)市場において有利な地位を占めるための企業努力を効果的に評価することができる点を指摘している(*ibid.*, pp. 370-371)。なお AAA 1964年度対応概念委員会のレポートについては、畠村剛雄、前掲稿、津田直躬「対応概念の意義と適用」『実務会計』, Vol. 1, No. 9, 1965, および若杉明「対応概念について」『産業経理』, Vol. 25, No. 8, 1965を参照されたい。

46) E.O. Edwards and P.W. Bell, *The Theory and Measurement of Business Income*, Berkeley and Los Angeles, 1964.